

61989C0185

Conclusie van advocaat-generaal Lenz van 2 mei 1990. - STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN TEGEN VELKER INTERNATIONAL OIL COMPANY LTD NV. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING: HOGE RAAD - NEDERLAND. - BTW - ZESDE BTW-RICHTLIJN - VRIJSTELLING. - ZAAK C-185/89.

Jurisprudentie 1990 bladzijde I-02561

Conclusie van de advocaat generaal

++++

Mijnheer de President,

mijne heren Rechters,

A - De feiten

1 . In deze zaak verzoekt de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 15, sub 4 a, van richtlijn 77/388/EEG betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde : uniforme grondslag (1) (hierna : de richtlijn). Volgens die bepaling verlenen de Lid-Staten belastingvrijstelling voor "de levering van goederen, bestemd voor de bevoorrading van ((bepaalde)) schepen ".

2 . Deze uitlegging wordt nodig geacht in verband met de levering van twee partijen bunkerolie door verweerder in het hoofdgeding (hierna : Velker) aan Forsythe International BV te 's-Gravenhage (hierna : Forsythe), waarover door Velker geen BTW in rekening is gebracht . Met betrekking tot deze leveringen is het van belang te weten

- dat één partij afkomstig was van Olie Verwerking Amsterdam BV (hierna : OVA), die ze verkocht aan Handelsmaatschappij Verhoeven BV te Rotterdam, die de bunkerolie op haar beurt doorverkocht aan Velker; daarna werd de olie rechtstreeks door OVA aan Forsythe geleverd;

- dat de andere partij door Velker van Verhoeven werd gekocht en eveneens rechtstreeks aan Forsythe werd geleverd, en

- dat beide partijen werden opgeslagen in door Forsythe bij een opslagbedrijf gehuurde tanks en van daar in opdracht van Forsythe - die zelf geen schepen heeft - aan boord van uitgaande zeeschepen werden gebracht .

3 . De ter zake van de BTW bevoegde belastinginspecteur acht de toepassing van het nultarief door Velker, dat wil zeggen het niet in rekening brengen van BTW, niet gerechtvaardigd . Volgens

hem vallen onder "bevoorrading van schepen" in de zin van de wet van 28 december 1978 tot wijziging van de wet op de omzetbelasting van 1968 slechts leveringen die samenvallen met de bevoorrading van schepen, dus levering aan boord direct gevolgd door uitvoer . Dat is ook de opvatting van verzoeker in het hoofdgeding, de staatssecretaris van Financiën . Ook hij meent, dat onder artikel 15, sub 4 a, van de richtlijn, in het Nederlandse recht overgenomen bij genoemde wet van 28 december 1978, niet vallen leveringen aan ieder die aan goederen de bestemming van scheepsbevoorrading geeft; dit ligt zijns inziens te ver af van feitelijke bevoorrading en sluit met name niet uit, dat de bestemming vóór de levering aan boord wordt gewijzigd . Bovendien wijst de staatssecretaris erop, dat uitbreiding van de belastingvrijstelling tot leveringen die aan de eigenlijke bevoorrading voorafgaan, slechts mogelijk is na raadpleging van het Raadgevend Comité overeenkomstig artikel 16, lid 2, van de richtlijn; in casu is Nederland echter niet tot die raadpleging overgegaan .

4 . Aangezien artikel 15, sub 4 a, van de richtlijn blijkbaar ongewijzigd in de Nederlandse wet is overgenomen, achtte de verwijzende rechter het wenselijk de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof te vragen om uitlegging van artikel 15, sub 4 a, van de richtlijn, en met name of daaronder alleen leveringen vallen die met bevoorrading samenvallen (dus leveringen aan boord van zeeschepen), dan wel of deze bepaling ruimer moet worden opgevat en, zo ja, of daaronder alleen vallen leveringen aan ondernemers die de goederen op een later tijdstip als scheepsvoorraad bezigen, dan wel tevens leveringen in een eerdere handelsfase .

5 . Mijn standpunt in deze zaak is het volgende .

B - Discussie

6 . 1 . Vooraf wil ik twee punten aan de orde stellen die verband houden met de in deze zaak gemaakte opmerkingen .

7 . a) Men zal zich herinneren, dat de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen onder meer is ingegaan op het begrip "levering van een goed" in de zin van artikel 5 van de richtlijn . Zij deed dit in verband met het feit dat de bunkerolie waarom het hier gaat, door OVA en Verhoeven rechtstreeks aan Forsythe werd geleverd en blijkbaar in de door Forsythe gehuurde opslagtanks is vermengd met andere olie . Aangezien Velker niet rechtstreeks het bezit van het goed heeft verkregen, kan daarom de vraag rijzen of zij wel als een eigenaar over de zaak kon beschikken en of derhalve sprake was van een levering in de zin van de richtlijn .

8 . Ik meen, dat wij dit punt bij de beantwoording van de prejudiciële vraag gevoeglijk kunnen laten rusten; de verwijzende rechter heeft daarover immers geen vragen gesteld en dit kan alleen maar betekenen, dat dit punt voor hem geen problemen opleverde (waarschijnlijk omdat hij tot een zelfde beoordeling is gekomen als de Commissie voor het Hof heeft uiteengezet) .

9 . b) Voorts meen ik, dat wij bij de behandeling van deze zaak de omstandigheid buiten beschouwing kunnen laten, dat de bunkerolie in de door Forsythe gehuurde opslagtanks blijkbaar niet zo apart is gehouden, dat de bestemming ervan steeds kon worden gevolgd .

10 . In de verwijzingsbeschikking wordt daaromtrent namelijk uitdrukkelijk overwogen, dat dit aspect - dat kennelijk niet eerder ter sprake was gebracht - niet met vrucht voor het eerst in cassatie aan de orde kan worden gesteld . De Hoge Raad kan het dus niet in aanmerking nemen en daarom is het ook voor ons niet zinvol, er thans in verband met de uitlegging van de richtlijn verder op in te gaan .

11 . 2 . Met betrekking tot het eigenlijke ons voorgelegde vraagstuk is gebleken, dat niet alleen de partijen in het hoofdgeding verschillende standpunten innemen, doch dat ook die welke daarover later voor het Hof schriftelijke opmerkingen hebben ingediend, van mening verschillen . Aan de ene kant is er de opvatting van de Nederlandse, de Portugese en de Britse regering, die

voorstellen de eerste vraag bevestigend te beantwoorden en slechts van leveringen ter bevoorrading van schepen te spreken bij leveringen aan boord van het schip . In dezelfde richting denkt de Commissie, die in elk geval pleit voor een enge uitlegging van artikel 15, sub 4 a, in die zin, dat alleen leveringen aan exploitanten van schepen in aanmerking komen (hetgeen tussentijdse opslag van de goederen voordat zij aan boord worden gebracht, niet uitsluit).

12 . Daartegenover staat de opvatting van de Duitse regering, namelijk dat een ruime uitlegging van artikel 15 in de zin van de tweede vraag de juiste is, dat wil zeggen dat artikel 15, sub 4 a, ook van toepassing is op leveringen in eerdere handelsfasen, mits de bestemming (bevoorrading van zeeschepen) duidelijk vaststaat . Ook al blijkt dit niet uit de in casu gemaakte opmerkingen, het laatste schijnt ook gebruikelijk te zijn in sommige andere Lid-Staten (Denemarken, Griekenland, Italië en Frankrijk). (Als ik mij niet vergis, geldt overigens voor Frankrijk de beperking, dat alleen de laatste levering die voorafgaat aan de levering aan de exploitant van het schip, in aanmerking komt .)

13 . a) Gaat men in deze situatie na, of in de rechtspraak van het Hof belangrijke aanknopingspunten voor de oplossing van het gestelde probleem te vinden zijn, dan blijkt al snel, dat de weinige relevante arresten geen wezenlijke hulp bieden .

14 . aa) Weliswaar werd in het arrest in zaak 348/87 (2) overwogen, dat de bewoordingen waarin belastingvrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, doch daarbij mag men niet uit het oog verliezen, dat het daar ging om een geval als bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub f (dienstverrichtingen door zelfstandige groeperingen van personen ten behoeve van hun leden). In dat geval was nauwkeurig bepaald voor wie de diensten bestemd moesten zijn, en het was dus niet mogelijk, transacties in eerdere handelsfasen onder de bepaling te brengen (namelijk diensten door een stichting verricht ten behoeve van een andere stichting die geen lid van eerstgenoemde stichting was).

15 . bb) Een overeenkomstig geval deed zich voor in zaak 107/84 (3), die eveneens betrekking had op vrijstelling van belasting op grond van artikel 13 A, lid 1, sub a, van de richtlijn (namelijk voor diensten verricht door de openbare posterijen). Wanneer daar voor een strenge uitlegging werd gekozen en werd beklemtoond, dat deze bepaling niet geldt voor diensten die door andere ondernemingen voor rekening van de posterijen worden verricht (uitbreiding van de vrijstelling is dus niet mogelijk tot werkzaamheden die hetzelfde doel hebben, doch door anderen worden verricht), dan was dat uitsluitend omdat in genoemde bepaling de voor vrijstelling in aanmerking komende organisatie uitdrukkelijk wordt genoemd .

16 . cc) Anderzijds is het niet zonder belang, dat in het arrest in zaak 415/85 (4) (en op overeenkomstige wijze in zaak 416/85 (5)) met betrekking tot belastingvrijstellingen om redenen van sociaal belang ten behoeve van de eindverbruikers op grond van artikel 17 van richtlijn 67/228 (6) niet voor een restrictieve uitlegging werd gekozen, doch ervan werd uitgegaan, dat ook diensten en leveringen in eerdere handelsfasen in aanmerking komen wanneer zij zo dicht bij de gebruiker liggen, dat zij hem ten goede komen .

17 . b) Voorts moet worden erkend (vooral in aansluiting op laatstgenoemd arrest), dat de tekst van de onderhavige bepaling, zoals de Duitse regering terecht heeft gesteld, zeker niet dwingt tot een strikte uitlegging .

18 . Dit kan men reeds zeggen op grond van de Engelse versie (" supply of goods for the fueling and provisioning of vessels ") en van de Duitse versie (" Lieferung von Gegenständen zur Versorgung von Schiffen "), waaruit niet blijkt dat het moet gaan om directe bevoorrading . Nog duidelijker zijn de Nederlandse, de Italiaanse, de Franse en de Portugese versie, die uitgaan van de bestemming (" levering van goederen, bestemd voor de bevoorrading van de navolgende schepen"; " cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento di navi"; " livraisons des biens destinés à l'avitaillement des bateaux"; " entregas de bens destinados ao abastecimento de

bacos ").

19 . Vergelijkt men dit met de bepalingen van de richtlijn waarin de ontvangers van de goederen en diensten nauwkeurig worden omschreven (zoals bij voorbeeld artikel 13 A, lid 1, sub f en l : diensten verricht door groeperingen van personen en door instellingen ten behoeve van hun leden; artikel 15, sub 11 : levering van goud aan de centrale banken; artikel 15, sub 12 : levering van goederen aan erkende organisaties), dan is het niet zo ver gezocht om aan te nemen dat artikel 15, sub 4, ook van toepassing is op aan de eigenlijke bevoorrading voorafgaande leveringen, mits de betrokken goederen genoemde bestemming hebben .

20 . Voorts moet worden erkend (en ook daarop heeft de Duitse regering gewezen), dat aan het duidelijke doel van de bepaling inzake belastingvrijstelling (waarbij het niet gaat om toekenning van financiële voordelen, doch kennelijk om belastingtechnische vereenvoudigingen) argumenten kunnen worden ontleend die ervoor pleiten, artikel 15, sub 4, ook te laten gelden voor transacties voorafgaande aan de directe bevoorrading, aangezien de ondernemingen die die transacties verrichten, door de aftrek van voorbelasting toch reeds vrijstelling genieten . Het is dus niet zo vreemd, hen reeds dadelijk vrij te stellen van belasting wanneer de eindverbruiker geen belasting behoeft te betalen .

21 . c) Mij lijkt het voorts duidelijk, dat twee argumenten die door de voorstanders van een enge uitlegging zijn aangevoerd, zich er niet toe lenen dit standpunt kracht bij te zetten .

22 . aa) Dit geldt in de eerste plaats voor de opmerking, dat volgens de laatste zinsnede van artikel 15, sub 4, de Lid-Staten "de draagwijdte van de vrijstelling kunnen beperken totdat een communautaire belastingregeling ter zake wordt ingevoerd ". Dit lijkt mij bepaald geen doorslaggevend argument voor een strikte uitlegging; veeleer pleit het voor de tegengestelde opvatting : wanneer het wenselijk werd geacht een beperking mogelijk te maken, valt ervan uit te gaan, dat de bepaling op zich ruim moet worden uitgelegd .

23 . Wel - en hiermee loop ik vooruit op een ander in de procedure gebruikt argument - behoeft dit niet te betekenen, dat genoemde toevoeging duidelijk pleit voor een zeer ruime uitlegging van artikel 15, sub 4, in de zin van de tweede prejudiciële vraag en dus het standpunt van de Duitse regering bevestigt (die zich, zoals bekend, op het standpunt stelde, dat deze toevoeging zinloos zou zijn wanneer de bepaling eng moest worden uitgelegd). Want ook wanneer men dient aan te nemen dat artikel 15, sub 4, alleen geldt voor leveringen aan exploitanten van schepen, zijn toch zeer wel beperkingsmogelijkheden denkbaar, bij voorbeeld met betrekking tot de voor vrijstelling in aanmerking komende goederen of in die zin, dat alleen rechtstreekse leveringen aan boord (met uitsluiting van voorafgaande opslag) daarvoor in aanmerking komen . De toevoeging aan artikel 15, sub 4, heeft dus stellig ook zin bij een engere uitlegging dan door de Duitse regering is voorgesteld .

24 . bb) Het andere argument is de verwijzing naar artikel 16, lid 2, inhoudende dat de Lid-Staten onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging van het Raadgevend Comité onder meer van belasting kunnen vrijstellen de levering van goederen bestemd voor een belastingplichtige die deze goederen betreft met het oog op hun uitvoer .

25 . Van deze bepaling kan stellig niet worden gezegd, dat zij bij een ruime uitlegging van artikel 15, sub 4, overbodig is .

26 . Naar de letter lijkt zij namelijk bepaald niet zonder meer te zijn geschreven voor transacties als bedoeld in artikel 15, sub 4, doch, zoals de Duitse regering terecht heeft opgemerkt, in de eerste plaats voor uitvoertransacties in eigenlijke zin . (7) Daarvoor is zij in ieder geval relevant, dat wil zeggen dat zij ook zin heeft wanneer de met de uitvoer gelijk gestelde bevoorrading van schepen in ruime zin moet worden opgevat en toepassing van artikel 16, lid 2, daarvoor dus niet in aanmerking komt .

27 . d) Wanneer ten slotte naar mijn mening toch geen andere mogelijkheid open blijft dan zich aan te sluiten bij degenen die een enge uitlegging van artikel 15, sub 4, van de richtlijn bepleiten, dan is daarvoor het volgende van belang .

28 . aa) In de eerste plaats, dat de richtlijn wordt beheerst door het beginsel dat over iedere binnenlandse transactie belasting moet worden geheven . Dit impliceert dat, wanneer vrijstellingen zijn voorzien, alleen zeer dwingende redenen een uitbreiding ervan tot meerdere handelsfasen kunnen rechtvaardigen . Het is echter de vraag of de door de Duitse regering geopperde idee van administratieve vereenvoudiging daartoe volstaat (dat wil zeggen vermijden dat belasting moet worden berekend en betaald en voorbelasting moet worden afgetrokken door verkeersdeelnemers die, voor zover zij geen eindverbruikers zijn, uiteindelijk toch niet worden belast) . Zulks te meer omdat ook vaststaat - ik kom daar nog op terug -, dat de door de Duitse regering voorgestelde uitlegging ook anderszins een belasting voor de administratie zou kunnen meebrengen .

29 . bb) Voorts is van belang, dat in het stelsel van artikel 15 als geheel leveringen ter bevoorrading van schepen (zoals blijkt uit het opschrift van artikel 15) zijn gelijkgesteld met uitvoer, aangezien te verwachten valt dat de betrokken goederen in het buitenland worden verbruikt . Wanneer echter voor de onder de eerste punten van artikel 15 bedoelde eigenlijke uitvoerverrichtingen een streng criterium geldt (verzending naar plaatsen buiten de Gemeenschap), dan kan het enkel maar juist en in overeenstemming met het stelsel zijn om bij gelijkgestelde handelingen een even strikt criterium toe te passen en een zeer nauwe samenhang tussen levering en bevoorrading te verlangen .

30 . cc) Er is nog een argument, ontleend aan artikel 16, lid 2, van de richtlijn, dat men niet zo maar van de hand kan wijzen . Wanneer reeds bij uitvoerverrichtingen uitbreiding van de belastingvrijstelling tot personen die enkel voornemens zijn te exporteren, slechts mogelijk is na raadpleging van het Raadgevend Comité, lijkt het niet zeer plausibel dat bij gelijkgestelde handelingen in de zin van artikel 15, sub 4, een overeenkomstig resultaat (uitbreiding tot voorafgaande handelsfasen) kan worden bereikt door een ruime uitlegging van de zinsnede "levering bestemd voor de bevoorrading " . Al moet worden toegegeven dat artikel 16, lid 2, niet direct geschreven is voor gelijkgestelde handelingen, toch ligt het eerder voor de hand, door overeenkomstige toepassing ervan te komen tot belastingvrijstelling voor transacties die voorafgaan aan de eigenlijke levering ter bevoorrading van schepen .

31 . dd) Zeker niet in de laatste plaats moet voor de uitlegging van artikel 15, sub 4, gewicht worden toegekend aan de eerste alinea van artikel 15, waar het gaat over het verzekeren van een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen en over de noodzaak om fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen .

32 . Het is duidelijk, dat een - als regel - ruimhartige toepassing van artikel 15, sub 4, ook op leveringen voorafgaande aan de eigenlijke bevoorrading, daarmee moeilijk te verenigen valt . Bij een dergelijke toepassing (dat wil zeggen wanneer wordt uitgegaan van de bestemming die door eerdere leveranciers aan de goederen wordt gegeven) is het immers mogelijk, dat die bestemming later wordt gewijzigd en dat de geleverde goederen op de binnenlandse markt komen . Dat zou tot concurrentievervalsingen kunnen leiden en wanneer dit later aan het licht komt, zou correctie van de belastingaanslag achteraf noodzakelijk zijn (wat nu niet bepaald als een administratieve vereenvoudiging is te beschouwen) . Wil men echter dergelijke onjuistheden bij

voorbaat uitsluiten, dan zijn bepaalde controlemaatregelen noodzakelijk, die (nog afgezien van het feit dat zij tot belemmeringen van het handelsverkeer kunnen leiden) ook niet bepaald een administratieve vereenvoudiging opleveren .

33 . Hetgeen daartegen bij de mondelinge behandeling door de Duitse regering is aangevoerd, geeft amper aanleiding tot een andere beoordeling . Het is immers niet aannemelijk, dat de door haar gevolgde praktijk (waarbij blijkbaar onder meer het gebruik van computers voor controledoeleinden een rol speelt) zonder meer kan worden gegeneraliseerd . Voorts lijkt het mij volkomen ondenkbaar, dat men met de hierbedoelde zinsnede van de eerste alinea van artikel 15 de Lid-Staten een zekere speelruimte heeft willen toekennen, naargelang van ieders administratieve mogelijkheden . In casu valt ervan uit te gaan, dat voor de vrijstelling waarom het hier gaat, de formulering van artikel 15, sub 4, bepalend is, die in beginsel in de gehele Gemeenschap op dezelfde wijze moet worden uitgelegd . Afwijkingen ervan zijn slechts denkbaar op grond van de laatste zin van artikel 15, sub 4 . Daarnaast nog afwijkingen toestaan op grond van de eerste alinea van artikel 15 zou in strijd zijn met het stelsel en een miskenning vormen van de bedoeling van deze eerste alinea van artikel 15, die ook in andere bepalingen van de richtlijn voorkomt .

34 . e) Ofschoon dus de door de Duitse regering bepleite ruime uitlegging van artikel 15, aanhef en sub 4, niet als juist kan worden aanvaard (en een overeenkomstig resultaat dus hoogstens door analogische toepassing van artikel 16, lid 2, kan worden bereikt), staat voor mij anderzijds ook vast, dat er geen dwingende redenen bestaan om de zeer enge, door de Nederlandse, de Britse en de Portugese regering voorgestelde uitlegging over te nemen en dus slechts te spreken van levering bestemd voor de bevoorrading van schepen, wanneer de goederen rechtstreeks aan boord van het schip worden geleverd . De tekst van de uit te leggen bepaling geeft daartoe geen aanleiding (en het is duidelijk dat het door de Nederlandse regering genoemde voorstel van de Commissie, dat door de Raad nog niet is aangenomen, irrelevant is). Tegenover deze mening kan met name ook naar het begrip "levering" worden verwezen (volgens artikel 5 vormt levering de grondslag voor de macht om als eigenaar over een zaak te beschikken); het ligt dan ook bepaald voor de hand, uit te gaan van de verwerving van de beschikkingsbevoegdheid over de goederen door degene die ze gebruikt voor de bevoorrading van een schip, dus de exploitant hiervan, hetgeen niet uitsluit dat hij ze tussentijds kan opslaan alvorens ze aan boord van het schip te brengen .

35 . Hieraan valt hoogstens nog toe te voegen, dat met eventuele bedenkingen in verband met het gevaar van misbruik (die doorslaggevend zijn voor de voorstanders van een zeer enge uitlegging) rekening kan worden gehouden door gebruik te maken van de aanvullende opmerking in artikel 15, sub 4; dat wil zeggen dat Lid-Staten die zeer strenge eisen voor de toepassing van artikel 15, sub 4, onontbeerlijk achten, op basis van die aanvullende opmerking de draagwijdte van de belastingvrijstelling kunnen beperken .

C - Conclusie

36 . 3 . Gelet op het voorgaande, geef ik het Hof in overweging, de prejudiciële vragen van de Hoge Raad te beantwoorden als volgt :

"Artikel 15, sub 4, van de zesde BTW-richtlijn moet aldus worden verstaan, dat als leveringen van goederen, bestemd voor de bevoorrading van de in deze bepaling omschreven schepen, moeten worden beschouwd leveringen aan de ondernemer die de goederen later voor de bevoorrading van schepen gebruikt . Daartoe is niet noodzakelijk, dat de levering met de bevoorrading samenvalt, dat wil zeggen dat de goederen direct aan boord van het schip worden gebracht ."

(*) Oorspronkelijke taal : Duits .

(1) PB 1977, L 145, blz . 1 .

(2) Arrest van 15 juni 1989, zaak 348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, Jurispr . 1989, blz . 1737 .

(3) Arrest van 11 juli 1985, zaak 107/84, *Commissie/Duitsland*, Jurispr . 1985, blz . 2655 .

(4) Arrest van 21 juni 1988, zaak 415/85, *Commissie/Ierland*, Jurispr . 1988, blz . 3097 .

(5) Arrest van 21 juni 1988, zaak 416/85, *Commissie/Verenigd Koninkrijk*, Jurispr . 1988, blz . 3127 .

(6) PB 1967, L 71, blz . 1303 .

(7) Zie de opschriften van de artikelen 15 en 16 .